

Fuori dal contraddittorio i «parziali» da incrocio dati

Statuto del contribuente

Il Dm sugli atti esclusi produce una nuova categoria di accertamento

La suddivisione con le altre rettifiche parziali può generare asimmetrie

**Dario Deotto
Luigi Lovecchio**

Il Dm contenente l'elenco degli atti non soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo (si veda il Sole 24 Ore di ieri) fa emergere una nuova sotto-categoria di accertamenti parziali: quella conseguente al mero incrocio di dati.

Se si comprendono le ragioni che hanno portato gli estensori del decreto ad escludere dal contraddittorio tali tipologie di rettifiche, si rileva tuttavia che questa suddivisione – tra «parziali» derivanti dal mero incrocio di dati e quelli che non derivano da tali incroci – alimenta ulteriormente i problemi che ruotano attorno all'accertamento parziale.

Si ricorderà che tale possibilità di rettifica ha subito nel tempo varie modifiche. Il «parziale» nasce (nel 1982) dall'esigenza, da parte dell'Amministrazione, di procedere all'accertamento quando risultano

elementi (certi) che consentono immediatamente di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato (o corrispettivi non dichiarati per l'Iva), senza necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente (da qui il nome di «accertamento parziale»). Nei vari interventi normativi che l'istituto ha subito, l'ambito di operatività dello stesso è stato però esteso a praticamente tutto, fino a sovrapporlo, di fatto, a quello dell'accertamento ordinario (con la differenza che il parziale consente di reiterare, senza pregiudizio dei canoni necessari per l'ulteriore azione accertatrice, l'attività di rettifica).

Tuttavia la norma continua a prevedere che la rettifica parziale può essere eseguita soltanto se «risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato», da intendersi, sostanzialmente, elementi certi di evasione che derivano dall'incrocio di dati dell'amministrazione. Tipico esempio è il reddito, attribuito per trasparenza, non dichiarato da un socio di una società di persone. In alcune occasioni – ad esempio, ordinanza n. 29036/21 – tale perimetro è stato confermato anche dalla Cassazione. Nella pronuncia citata è stato affermato che il parziale non può riguardare l'attività valutativa degli uffici, stabilendo che «la ratio dell'accertamento parziale... si rinviene nella esigenza di consentire l'imposizione di una capacità contributiva che emerga *ictu oculi*». In sostanza, la vera latitudine del parziale risulterebbe proprio quella

individuata dal Dm relativo agli atti esclusi dal contraddittorio: vi rientrerebbero soltanto quelle situazioni che derivano esclusivamente dal mero incrocio di dati.

Il fatto è che l'individuazione di questi ultimi tra quelli esclusi dall'obbligo di interlocuzione preventiva ammette – indirettamente – che anche rettifiche diverse, per le quali opera invece il contraddittorio (come quelle induttive), possano rientrare nell'accertamento parziale. Il che non appare condivisibile (nonostante talune pronunce della Cassazione).

Peraltro, va rilevato che se, ad esempio, un contribuente non ha dichiarato un canone di locazione derivante da contratto regolarmente registrato, l'ufficio provvederà all'emissione del parziale. In tal caso non ci sarà contraddittorio preventivo. Tuttavia, una volta notificato l'atto, il nuovo articolo 5 del Dlgs 218/1997 ammette che il contribuente possa presentare istanza di adesione nei 60 giorni fruendo – pur non avendo sostanzialmente nulla da dire – della sospensione per l'impugnazione di 90 giorni. Di fronte a un accertamento induttivo, invece, se il contribuente presenta osservazioni a fronte dello schema di atto e poi l'ufficio provvede all'emissione di quello definitivo, il contribuente avrà solamente 15 giorni per presentare istanza di adesione, con sospensione per soli 30 giorni. Il che sembra produrre una asimmetria.